

注册会计师 审计 教材精讲班

第二十章 企业内部控制审计

考情分析

本章属于较重要章节。

本章难度不高但内容较多，近几年以客观题的形式考查。注重与了解被审计单位的内部控制、控制测试以及审计循环相联系。

预计 2022 年考核分值在 5 分左右。

第一节 内部控制审计的概念

1.1 内部控制定义、目标及分类

1. 内部控制定义

内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。

2. 内部控制目标

内部控制的目标包括以下五个方面：

- (1) 合理保证财务报告及相关信息的真实完整（报告目标）；
- (2) 合理保证资产安全（资产目标）；
- (3) 合理保证经营管理合法合规（遵循性目标）；
- (4) 提高经营效率效果（经营性目标）；
- (5) 促进企业实现发展战略（战略性目标）

3. 财务报告内部控制与非财务报告内部控制

- (1) 财务报告内部控制（主要涉及内部控制的报告目标、资产目标）

财务报告内部控制，是指公司的董事会、监事会、经理层及全体员工实施的旨在合理保证财务报告及相关信息真实、完整而设计和运行的内部控制，以及用于保护资产安全的内部控制中与财务报告可靠性目标相关的控制。

【理解】主要涉及内部控制的报告目标、资产目标

- (2) 非财务报告内部控制（主要涉及内部控制的遵循性目标、经营性目标和战略性目标）

非财务报告内部控制，是指除财务报告内部控制之外的其他控制，通常是指为了合理保证除财务报告及相关信息、资产安全外的其他控制目标的实现而设计和运行的内部控制。

1.2 内部控制审计的定义

1. 内部控制审计的含义

内部控制审计，是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。

2. 内部控制审计基准日

(1) 内部控制审计基准日，是指注册会计师评价内部控制在**某一时日**是否有效所涉及的基准日，也是被审计单位评价基准日，即**最近一个会计期间截止日**。

(2) 注册会计师基于基准日内部控制的有效性发表意见，而**不是**对财务报表**涵盖的整个期间**的内部控制的**有效性**发表意见；

(3) 对特定基准日内部控制的有效性发表意见，**并不意味着**注册会计师**只测试**特定基准日**这一天**的内部控制，而是需要考察足够长一段时间内部控制设计和运行的情况。

(4) 注册会计师不可能对企业内部控制在某个期间段（如一年）内每天的运行情况进行描述，然后发表审计意见，这样做不切实际，并且无法向信息使用者提供准确清晰的信息（考虑到中间对内部控制缺陷的纠正），甚至会误导使用者。

(5) 在整合审计中，控制测试所涵盖的期间**应当尽量**与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间**保持一致**。

3. 内部控制审计与财务报表审计的关系

内部控制审计是对内部控制的**有效性发表意见**，并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制重大缺陷进行**披露**；财务报表审计是对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表**审计意见**。

主要区别	财务报表审计	内部控制审计
对内部控制进行了解和测试的目的	识别、评估和应对重大错报风险，据此确定实质性程序的性质、时间安排和范围，并获取与财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制相关的审计证据，以支持对财务报表发表的审计意见	对内部控制的有效性发表审计意见
测试内部控制运行有效性的范围要求	当存在下列情形之一时，注册会计师应当设计和实施控制测试：（1）在评估认定层次重大错报风险时、预期控制运行有效；（2）仅实施实质性程序不能提供认定层次充分、适当的审计证据。 如果以上两种情况均不存在，注册会计师可能对部分认定，甚至全部认定均不测试内部控制运行的有效性	针对所有重要账户和列报的每一相关认定获取控制设计和运行有效性的审计证据
测试内部控制的期间要求	（1）需要获取内部控制在整个拟信赖期间运行有效的审计证据。 （2）如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，可以利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，但每三年至少对控制测试一次	（1）需要获取内部控制在基准日前足够长的时间（可能短于整个审计期间）内运行有效的审计证据。 （2）不得采用“每三年至少对控制测试一次”的方法， 应当在每一年度中测试内部控制 （对自动控制在满足特定条件情况下所采用的与基准相比较策略除外）
评价控制缺陷	需要确定识别出的内部控制缺陷单独或连同其他缺陷是否构成 值得关注的 内部控制缺陷	应当评价识别出的内部控制缺陷是否构成 一般缺陷、重要缺陷或重大缺陷
沟通控制缺陷	（1） 应当以书面形式 及时向治理层通报值得关注的内部控制缺陷。 （2）应当及时向相应层级的管理层通报下列内部控制缺陷： ①已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，除非在具体情况下不适用直接向管理层通报，此项需采用书面形式通报； ②在审计过程中识别出的，其他方尚未向管理层通报而注册会计师根据职业判断认为足够重要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷，可以采用书面或口头形式	（1）对于重大缺陷和重要缺陷，以书面形式与治理层和管理层沟通，书面沟通应在注册会计师出具内部控制审计报告 前 进行；如果注册会计师认为审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效，应当就此以书面形式直接与董事会沟通。 （2）以书面形式与管理层沟通在审计过程中识别的所有内部控制其他缺陷（包括注意到的非财务报告内部控制缺陷），并在沟通完成后告知治理层
审计报告的形式和内容以及所包括的意见类型	（1）按照中国注册会计师审计准则的规定出具财务报表审计报告。 （2）审计意见类型包括无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见	（1）按照《企业内部控制审计指引》和《企业内部控制审计指引实施意见》的规定出具内部控制审计报告。 （2）审计意见类型包括无保留意见、否定意见和无法表示意见

4. 整合审计

- （1）整合审计的含义：整合审计，是指注册会计师将**内部控制审计与财务报表审计整合进行**。
- （2）整合审计的目标：在整合审计中，注册会计师应当对内部控制设计与运行的有效性进行测试。

1.3 内部控制审计的范围

1. 针对财务报告内部控制，注册会计师对其有效性发表审计意见；
2. 针对非财务报告内部控制，注册会计师针对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。

第二节 计划审计工作

2.1 计划审计工作时应当考虑的事项

内部控制审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两个层次，在计划审计工作时，注册会计师应当评价下列事项对财务报告内部控制、财务报表及审计工作的影响：

1. 与企业相关的风险
2. 相关法律法规和行业概况
3. 企业组织结构、经营特点和资本结构等相关重要事项
4. 企业内部控制最近发生变化的程度
5. 与企业沟通过的内部控制缺陷
6. 重要性、风险等与确定内部控制重大缺陷相关的因素
7. 对内部控制有效性的初步判断
8. 可获取的、与内部控制有效性相关的证据的类型和范围

1. 与企业相关的风险

(1) 了解事项：注册会计师通常通过询问被审计单位的高级管理人员、考虑宏观形势对企业的影响并结合以往的审计经验，了解企业在经营活动中面临的各种风险，并重点关注那些对财务报表可能产生重要影响的风险以及这些风险当年的变化。

(2) 了解目的：注册会计师了解企业面临的风险可以帮助识别重大错报风险，继而帮助注册会计师识别重要账户、重要列报和相关认定以及识别重大业务流程，对内部控制审计的重大风险形成初步评价。

【例】被审计单位应收账款余额较高且逾期应收账款明显上升时（经营风险），**坏账风险**很可能高于往年（重大错报风险）。注册会计师在整合审计计划阶段，既需要关注应收账款的坏账准备这一重要**账户**，又需要关注被审计单位计提应收账款坏账准备的这一重大业务流程的**内部控制**。将此设定为内部控制审计的一个重大风险。

2. 相关法律法规和行业概况

(1) 了解法律法规事项

① 注册会计师应当了解与被审计单位业务相关的法律法规及其合规性。在整合审计中，注册会计师应当重点关注可能**直接影响**财务报表金额与披露的法律法规，如税法、高度监管行业的监管法规（如适用）等。

② 注册会计师通过询问董事会、管理人员和相关部门人员以及检查被审计单位与监管部门的往来函件，关注被审计单位的**违法违规**情况，考虑违法违规行为可能导致的罚款、诉讼及其他可能对企业财务报表产生重大影响的事件，并初步判断是否可能造成**非财务报告**内部控制的重大缺陷。

(2) 了解行业概况事项

注册会计师应了解**行业因素**以确定其对被审计单位经营环境的影响。例如，注册会计师应考虑：

- ① 被审计单位的竞争环境，如市场容量、市场份额、竞争优势、季节性因素等；
- ② 被审计单位与客户及供应商的关系，如信用条件、销售渠道、是否为关联方等；
- ③ 技术的发展，如与企业产品、能源供应及成本有关的技术发展。

3. 企业组织结构、经营特点和资本结构等相关重要事项

其目的是评价企业是否存在重大的、可能引起重大错报的非常规业务和关联交易，是否构成**重大错报风险**，以及相关的内部控制是否可能存在**重大缺陷**。

4. 企业内部控制最近发生变化的程度

(1) 了解事项

注册会计师应当了解被审计单位本期内部控制发生的变化以及变化的程度，包括**新增**的业务流程、原有业务流程的更新、内部控制执行人的变更等。

(2) 了解目的

内部控制的变化将会**直接影响**到内部控制审计程序的性质、时间安排和范围。了解后有助于注册会计师相应地调整审计计划。

【例】针对企业新增业务（重大错报风险高的领域）的重大业务流程，应安排有经验的审计人员在实施审计工作中的前期识别相关控制，以尽早地与企业沟通相关控制是否可能存在重大设计缺陷。

5. 与企业沟通过的内部控制缺陷

(1) 注册会计师应当了解被审计单位对**以前年度**审计中发现的内部控制缺陷所采取的**改进措施及改进结果**，并相应适当地调整本年的内部控制审计计划。

(2) 如果以前年度发现的内部控制缺陷**未得到**有效整改，则注册会计师需要评价这些缺陷对当期的内部控制审计意见的影响。

6. 重要性、风险等与确定内部控制重大缺陷相关的因素

(1) 注册会计师应当对与确定内部控制重大缺陷相关的重要性、风险及其他因素进行初步判断。

(2) 注册会计师应当更多地关注内部控制审计的**高风险领域**，而**没有必要测试**那些即使有缺陷、**也不可能导致**财务报表重大错报的控制。

7. 对内部控制有效性的初步判断

(1) 注册会计师综合上述(六个方面的)考虑以及借鉴以前年度的**审计经验**,形成对企业内部控制有效性的初步判断。

(2) 对于内部控制可能存在重大缺陷的领域,注册会计师应给予充分的关注,具体表现在:

- ① 对相关的内部控制**亲自**进行测试而非利用他人工作;
- ② 在接近内部控制评价**基准日**的时间测试内部控制;
- ③ 选择**更多**的子公司或业务部门进行测试;
- ④ **增加**相关内部控制的控制测试量等。

8. 可获取的、与内部控制有效性相关的证据的类型和范围

(1) 计划内部控制审计工作时,注册会计师应当了解可获取的、与内部控制有效性相关的证据的**类型和范围**。

例如,第三方证据还是内部证据,书面证据还是口头证据,所获得证据可以覆盖所有测试领域还是仅能覆盖部分领域。

(2) 内部控制特定领域存在重大缺陷的风险越**高**,所需获取的审计证据**客观性、可靠性越强**。

【多选题 2019】在执行集团公司内部控制审计时,对于内部控制可能存在重大缺陷的业务流程,下列做法中,正确的有()。

- A. 亲自测试相关内部控制而非利用他人工作
- B. 选择更多的子公司进行内部控制测试
- C. 增加相关内部控制的控制测试量
- D. 在接近内部控制评价基准日的时间测试内部控制

【答案】 ABCD

【简答题】ABC会计师事务所的A注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中,A注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下:

(1) A注册会计师认为,只要内部控制存在缺陷,无论该缺陷是否导致财务报表发生重大错报,都应当对其进行测试。

要求:指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。注册会计师没有必要测试那些即使有缺陷、也不可能导致财务报表重大错报的控制。

【简答题】ABC会计师事务所的A注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中,A注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下:

(2) 对于内部控制可能存在重大缺陷的领域,A注册会计师拟在测试相关内部控制有效性时利用专家工作。

要求:指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。对于内部控制可能存在重大缺陷的领域,注册会计师对相关的内部控制应当亲自进行测试而非利用他人工作。

2.2 总体审计策略和具体审计计划

1. 总体审计策略的内容

- (1) 确定审计业务的特征,以界定**审计范围**。
- (2) 明确审计业务的报告目标,以计划审计的**时间**安排和所需沟通的性质。
- (3) 根据职业判断,考虑用以指导项目组工作**方向**的重要因素。
- (4) 考虑初步业务活动的结果,并考虑对被审计单位执行其他业务时获得的**经验**是否与内部控制审计业务相关。
- (5) 确定执行业务所需**资源**的性质、时间安排和范围。

2. 具体审计计划

- (1) 了解和识别内部控制的程序的性质、时间安排和范围;
- (2) 测试控制设计有效性的程序的性质、时间安排和范围;
- (3) 测试控制运行有效性的程序的性质、时间安排和范围。

2.3 对应对舞弊风险的考虑

1. 在计划和实施内部控制审计工作时,注册会计师**应当**考虑财务报表审计对舞弊风险的评估结果。

2. 在识别和测试企业层面控制以及选择其他控制进行测试时,注册会计师应当评价被审计单位的内部控制是否足以应对识别出的、由于**舞弊导致**的重大错报风险,并评价为应对管理层和治理层**凌驾于控制之上**的风险而设计的控制。

3. 如果在内部控制审计中识别出旨在防止或发现并纠正舞弊的控制存在缺陷，注册会计师应当按照审计准则的规定，在财务报表审计中制定重大错报风险的应对方案时考虑这些缺陷。